

# УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОСВОЄННЯ І РОЗРОБКУ НОВОЇ ПРОДУКЦІЇ В ПРИЛАДОБУДУВАННІ

**Л. ГНИЛИЦЬКА,**  
канд. екон. наук,  
бухгалтер  
приладобудівного  
підприємства

Питання удосконалення обліку витрат на розробку й освоєння нових видів продукції неодноразово порушуються в пресі. Зокрема, цій темі було присвячено статтю професора О. Бородкіна "Облік витрат на підготовку й освоєння нової продукції" ("Бухгалтерський облік і аудит", № 4. — 1999), багато положень якої заслуговують схвалення і підтримки.

Практика здійснення обліку на великих приладобудівних підприємствах, де процес оновлення продукції є невід'ємною частиною їх існування, показує, що склад витрат з підготовки і освоєння нових видів продукції, їх облік та списання потребують уточнення і конкретизації. Це пояснюється, по-перше, вимогами П(С)БО 16 "Витрати" і, по-друге, особливостями фінансування заходів щодо розробки нової техніки і технології, прийнятим порядком виконання робіт і розподілом праці на підприємстві.

Зокрема, тепер заходи на освоєння нової продукції повністю фінансуються за рахунок власних коштів підприємства. Винятком є фінансування особливо важливих, фундаментальних досліджень, що здійснюється за рахунок державного бюджету.

Розробка заходів щодо впровадження нової техніки, технології та нових видів продукції здійснюється на великих промислових підприємствах конструкторсько-технологічним бюро (КТБ), де зосереджений їхній інженерно-конструкторський потенціал.

Процес розробки нової продукції охоплює кілька етапів, найхарактернішими з яких є:

- проектування і конструювання нового виробу;
- розробка і складання конструкторської документації;
- виготовлення дослідного зразка;
- випробування нового виробу;
- коригування конструкторської документації і передавання її у виробництво для виготовлення установочної партії;
- виготовлення установочної партії;
- серійне виготовлення.

На кожному з цих етапів здійснюються витрати, які формують відповідні статті витрат на освоєння нової продукції: витрати на проектування і конструювання нового виробу; витрати на проектування спеціального інструментального оснащення і розробку технологічного процесу виготовлення його; витрати на розробку й оформлення нормативів витрат; витрати на випробування матеріалів, напівфабрикатів, інструментів і пристроїв для виготовлення нових виробів; витрати на планування, перестановку і настроювання обладнання; витрати на виготовлення первісного комплексу спеціального інструменту і пристроїв для дослідного зразка продукції; витрати на виготовлення дослідного зразка; витрати на випробування дослідного зразка; витрати на розробку й освоєння нової заводської технології виробництва. Вважаємо за доцільне виділити також окремою статтею "Витрати на розробку, складання і коригування конструкторської документації".



Це пояснюється тим, що для виготовлення конструкторської документації залучають висококваліфікований інженерно-конструкторський потенціал підприємства, і відповідно частка цих витрат досить висока — 7–10 % загальної суми витрат на освоєння нової продукції.

Щодо питання відображення витрат на освоєння нової продукції у системі бухгалтерських рахунків, то його слід розглядати з врахуванням практики розподілу робіт, що склалася з підготовки й освоєння нової продукції на різних етапах. Відсутність чітких методологічних рекомендацій з цієї проблеми призводить до розпорошеності витрат з освоєння нової продукції по різних рахунках витрат, що ускладнює визначення собівартості кожного етапу робіт і формування загальної суми цих витрат.

Останнє дуже важливо у зв'язку з тим, що за певних умов частина витрат такого типу може бути визнана нематеріальним активом, одержаним внаслідок розробки (п. 7 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”). Нагадаємо, що під *розробкою* розуміють застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно удосконалених матеріалів, пристроїв, продуктів, процесів, систем або послуг до початку серійного виробництва або використання їх. Відповідно, витрати на розробки, що відповідають вимогам П(С)БО 8, слід враховувати на **субрахунок 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”** з подальшим списанням їх на **рахунок 12 “Нематеріальні активи”**. Це особливо актуально для витрат на роботи першого етапу: проектування і конструювання нового виробу, розробка і складання конструкторської документації та передавання її у виробництво для виготовлення установочної партії, які здійснюються, зазвичай, конструкторсько-технологічним бюро підприємства.

Практика обліку, що склалася, дає змогу відокремити ці витрати і визначити загальну суму їх. Зокрема, на приладобудівних підприємствах під кожну розробку відкривається тема (замовлення), присвоюється певний шифр, який проставляють в усіх документах на списання матеріальних і трудових ресурсів, що прямо відносять на тему. Всі витрати групують на картках аналітичного обліку, які відкриваються на кожну розробку і ведуться у розрізі статей скороченої номенклатури.

Закриття теми або її етапу здійснюється на основі Акту прийняття-здавання виконаних робіт.

Слід зазначити, якщо облік витрат КТБ здійснювався на рахунку 29 “Обслуговуючі виробницт-

ва і господарства” з подальшим списанням за рахунок відповідного джерела фінансування, то за умов нового Плану рахунків необхідно використовувати відповідний **субрахунок рахунку 23 “Виробництво”**. На **субрахунок 941 “Витрати на дослідження і розробки”** слід відносити тільки такі витрати на дослідження і розробки підприємства, які не відповідають критеріям визнання нематеріальних активів.

Облік по двох наступних етапах (виготовлення дослідного зразка і випробування його) здійснюється на **субрахунок “Допоміжне виробництво”** рахунку 23, оскільки вони виконуються вже не силами КТБ, а цехами-виробниками нестандартного обладнання. Для цього на основі кошторису, складеного плановим відділом, відкривається замовлення, закриття якого здійснюється на основі здавальних відомостей (накладних) про передавання обладнання (дослідного зразка) з цеху-виробника у комору КТБ за цеховою собівартістю. В обліку це відображується списанням витрат з **кредиту рахунку 23 “Виробництво” в дебет субрахунку 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”**. Вартість дослідного зразка включають до вартості серійного виробу нарахуванням зносу і відображують за статтею калькуляції “Відшкодування зносу спецоснащення і спецінструменту” у розмірі 50 % при передаванні у виробництво дослідного зразка і 50 %, що залишилися, по закінченні двох років з моменту виробництва.

Фактичне списання 50 % зносу, що залишилися, у приладобудуванні традиційно здійснюється по закінченні двох років з часу виробництва дослідного зразка, тоді як нормативне списання провадиться з моменту виготовлення серійного виробу. Виходить, що фактична собівартість останнього зменшується на вартість недосписаних сум витрат на дослідний зразок. Водночас по закінченні дворічного строку, коли нормативна вартість зразка вже списана (без включення до вартості серійного виробу), відбувається фактичне донарахування зносу у розмірі 50 %.

Питання ще більше ускладнюється при виробництві товарів народного споживання (ТНС), строк виконання яких часто не перевищує двох років. Оскільки знос донараховують тільки по закінченні двох років з моменту виробництва дослідного зразка, більша частина витрат на його виготовлення залишається не списаною. У зв'язку з цим на підприємствах приладобудування накопичилась велика кількість витрат з виготовлення дослідних зразків для виробництва ТНС, які не списано на собівартість серійних виробів.



# ОБЛІК ВИТРАТ НА ОСВОЄННЯ НОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Таблиця 1

Назва виробу	Виготовлення установочної партії "Пристрій релейного захисту"					№ замовлення	23004680
Кількість: 17	Замовник ПЗ "Елміс"					Час відкриття	22.01.99 р.
	Кошторис 13086.20					Строк виготовлення	01.03.99 р.

грн.

Дата	Сировина та матеріали	Транспортно-заготівельні витрати по матеріалах	Заробітна плата			Нараховано резерв	Відрахування на страхування	Витрати на утримання обладнання	Цехові витрати	Спеціальні витрати	Інші виробничі витрати	Разом виробничих собівартість
			основна	в тому числі виробничих робітників без премії	додаткова							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
01.99 р.	142-87	—	12-75	11-90	0-09	10-53	4-81	103-15	177-88	—	—	452-08
02.99 р.	1036	110-10	617-12	508-15	2-07	433-45	232-20	5047-75	4579-64	63-72	—	12122-05
<b>Разом</b>	1178-87	110-10	629-87	520-05	2-16	443-98	237-01	5150-90	4757-52	63-72	—	12574-13
Норматив	1293-10	129-37	621-48	—	155-51	—	291-38	4230-16	4928-38	—	199-14	11848-52
Фактично	1178-87	110-10	629-87	520-05	2-16	443-98	237-01	5150-90	4757-52	63-72	—	12574-13

Облік витрат етапу "Виготовлення установочної партії" здійснюється на **субрахунку "Основне виробництво"** рахунку 23. Для цього відкривається разове замовлення, строк виконання якого не перевищує одного року. Йому присвоюється відповідний шифр, який проставляється на всіх документах із списання матеріальних і трудових витрат. Ця продукція має закінчений цикл виробництва і може бути реалізована, як і її серійний аналог, покупцеві. Тому її випуск оформлюється здавальною накладною на склад готової продукції. Облік витрат цього етапу здійснюється на картках аналітичного обліку в розрізі не скороченої, як по двох попередніх етапах, а повної номенклатури статей витрат (табл. 1).

Фактичну собівартість виробів розраховують на основі нормативної вартості з врахуванням змін норм і відхилень від них.

Достоїнством методики обліку витрат з освоєння нової продукції, яка склалася в практиці при-

ладобудівних підприємств, є те, що вони згруповані за місцями і етапами їх виникнення. Це сприяє їх більш чіткій локалізації й організації контролю за рівнем витрачання.

З метою удосконалення методики поетапного накопичення витрат з освоєння нової продукції і списання на замовлення серійного виробництва доцільно здійснювати їх аналітичний облік на відповідному субрахунку рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" за видами освоюваних виробів у розрізі номенклатури статей витрат і етапів виконуваних робіт наростаючим підсумком з моменту підготовки конструкторської документації і до виробництва дослідної партії виробів. Для забезпечення системного зведення цих витрат освоюваному виробу присвоюється код, який не змінюється до моменту виготовлення дослідного зразка по етапах робіт: проектування документації, конструювання, виготовлення і випробовування дослідного зразка, виготовлення установочної партії нового виробу (табл. 2).

Таблиця 2

## ЗРАЗОК ЗВЕДЕНОЇ ВІДОМОСТІ ВИТРАТ НА ОСВОЄННЯ НОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ПО ЕТАПАХ РОБІТ І СТАТТЯХ ВИТРАТ З "ПРИСТРОЮ РЕЛЕЙНОГО ЗАХИСТУ"

тис. грн.

№ пор.	Стаття витрат	Етап робіт					Разом
		I	II	III	IV	V	
1	Сировина та матеріали	—	—	3	—	35	38
2	Покупні й комплектуючі вироби	40	15	—	—	41	96
3	Основна заробітна плата	5	6	8	28	72	119
4	Додаткова заробітна плата	1	1	2	7	15	26
	Та ін.						
	<b>Разом</b>	145	39	27	91	210	512



Важливим питанням в обліку витрат на підготовку й освоєння нових видів продукції є спосіб включення їх до собівартості виготовлюваної продукції. На підприємствах промисловості використовують різні, часто недосконалі методи погашення цих витрат, які призводять до помилок при включенні до собівартості продукції, зумовлених нерівномірним списанням їх.

З врахуванням практики, що склалася на приладобудівних підприємствах, вважаємо за доцільне списувати витрати на підготовку й освоєння продукції на собівартість нових виробів шля-

хом кошторисних ставок. При цьому перенесення вартості дослідних зразків на собівартість серійного випуску здійснюється частинами впродовж встановленого (не більш ніж два роки) строку з моменту початку серійного або масового випуску виходячи з попередньо складеного кошторису цих витрат і кількості продукції, випущеної за цей період. Якщо ж у період освоєння виробу виникають додаткові витрати, не передбачені кошторисом, необхідно періодично (не рідше одного разу в квартал) вносити до нього відповідні коригування.

### Концепція

моніторинг провідних секторів ринкової економіки - банки, інвестиції, фондовий ринок, страхування в Україні і за кордоном - за міжнародними критеріями.

### Завдання

сприяти інтеграції України в європейське та світове співтовариство

### Ціль

інформування українських та іноземних бізнесменів про стан економіки України, хід реформ, контакти вітчизняних підприємств з діловими колами Заходу.

# Україна BUSINESS

ТЕОРЕТИК  
ПЕРЕДПЛАТІТЬ ГАЗЕТУ "UKRAINE BUSINESS" І СТАНЕ ПРАКТИКОМ

ЯКЩО ВИ ПРАКТИК,  
ПЕРЕДПЛАТІТЬ ГАЗЕТУ "UKRAINE BUSINESS" І СТАНЕТЕ ПРОФЕСІОНАЛОМ

**ПРОФЕСІОНАЛ!**

Україна BUSINESS - це єдиний в Україні журнал, який інформує українських та іноземних бізнесменів про стан економіки України, хід реформ, контакти вітчизняних підприємств з діловими колами Заходу. Журнал містить аналіз економічної ситуації в Україні, огляд ринку, статистичні дані, інформацію про фінансовий ринок, банківську систему, страхову компанію, а також про міжнародні відносини України. Журнал є незамінним для всіх, хто працює в економіці України.

Розповсюджується за передплатою і в роздріб, а також у вищих ешелонах владних структур України, в посольствах, представництвах, інформаційних тощо.

01004, Київ, МСП, вул. Пушкінська, 20  
E-mail: malva@ukrbus.kiev.ua

тел./факс (044) 224-25-55  
www.insurance.com.ua

ПЕРЕДПЛАТНИЙ ІНДЕКС

## 61025